

探讨管理会计发展历史中几个阶段的评价问题

张朝宓

(南京大学会计学系, 南京 210093)

【摘要】本文讨论了《相关性消失》在管理会计发展历史评价方面留下的三个值得思考的问题: 第一个问题有关管理会计体系形成的时期确定, 第二个问题是如何评价其后的几十年, 第三个问题是如何评价《相关性消失》之后的这近二十年间的管理会计实践和研究的发展。《相关性消失》对管理会计实践和理论研究的推动作用是有目共睹的, 但是对于管理会计发展历史的看法值得商榷。笔者认为, 历史发展虽然有波澜起伏, 但是总体上是延续的, 而不是跳跃的或者隔裂的。随着实践与研究的进展, 理论界和实务界对管理会计理论基础和实践发展规律认识逐渐深化, 管理会计历史的发展符合认识逻辑。

【关键词】管理会计发展历史 理论 实践 方法 行为

一、《相关性消失》给我们留下的几个历史阶段评价问题

毫不夸张地说, H. 托马斯·约翰逊和罗伯特·S. 卡普兰 1987 年的著作《相关性消失: 管理会计的兴衰》(Johnson & Kaplan, 1987) 震动了整个管理会计学界, 同时对全球管理会计的实践产生了重大的影响, 促进了管理会计领域生机勃勃的十几年发展。不过进入新世纪以来, 接连发生的财务丑闻吸引了实务界和会计学术界的大部分注意力, 有关管理会计的讨论似乎又进入一个低潮。这或许正是管理会计领域休养生息的时机, 在经历了一段新方法新概念层出不穷, 令人眼花缭乱, 应接不暇的时期之后, 需要有冷静的总结和思考。

《相关性消失》这部著作, 在管理会计发展阶段历史评价方面给我们留下了至少三个值得思考的问题: 第一个问题有关管理会计体系形成的时期确定, 约翰逊和卡普兰把传统理论中认定的二十世纪五十年代推移到二十年代, 应如何认识; 第二个问题是如何评价其后的几十年, 传统认为这是管理会计“有重大发展”的时期, 而约翰逊和卡普兰认为是“停滞不前”的时期; 第三是, 约翰逊和卡普兰预言并极力推动的管理会计理论和实践的重大变革, 在这近二十年间究竟有没有发生, 如何评价近二十年的管理会计研究。

密歇根州立大学的琼·L. 罗福特教授曾从历史学的角度评论管理会计的历史研究 (Luft, J. L., 1997), 她说, 主流会计研究很少由于对历史本身的兴趣而研究历史。她认为管理会计对历史感兴趣的主要原因有两个: 第一是, 历史研究有可能比单纯分析今天的资料使我们更容易理解今天的实践; 第二, 对今天实践的研究已经受到六、七十年代¹重要历史认识的影响, 同时受到其局限性的束缚, 历史研究中对这些认识的后续评论有助于指出其局限性。

我们或许可以把历史研究的这两种动机概括为“总结过去, 理解今天”和“借助历史, 批评今天”, 或者把历史研究的这两种风格称为“总结流派”和“批评流派”。根据卢卡和格兰伦德 (Lukka, K., and M. Granlund, 2002) 对管理会计批评流派的描述, “近年来的一些管理会计的历史研究具有更多批评性争论性的色彩, 力图对学科发展运行的轨道做出重大的修正或扭转, 把同行们从传统学术的‘束缚’中‘解放出来’”。看来, 《相关性消失》对历史问题的探讨可以归于这一类。

¹ 指二十世纪的年代, 以后文中如果不加特别说明, 年代都是在二十世纪。

《相关性消失》的作者或许是为了推动当时的管理会计实践的变革，以适应信息技术发展和经济全球化带来的国际竞争剧烈变化的形势，因而语出惊人，对传统的管理会计思维模式挑战，试图根本改变人们对管理会计历史的评价和定位。他们说，

“如果我们的读者是创新的财务（或其他职能）的管理者，他们正在思考或实践其组织的管理会计系统的根本性变革，我们希望他们发现了解丰富的历史传统对于他们当前努力的价值，同时理解为什么过去的半个世纪几乎没有创新出现，理解现存的系统逐渐过时的原因，**这将为组织的变化提供一个更好的理由**（黑体由本文作者加）。¹”

不过《相关性消失》的作者对管理会计发展的评价似乎过分地聚集在技术方法上，也就是说，当二十世纪二十年代开发出了当前使用的多数管理会计技术方法时，他们认为那就是管理会计“兴旺”的时期；而当其后很少有新方法提出，就是“停滞”时期；当他们认为管理会计技术方法已经不能满足需要，就是“衰落”的时期到来。

英国会计教授 R. W. 斯卡蓬斯（Scapens R. W., 1991）在回顾管理会计历史发展时说，管理会计发展中一个普遍公认的事实是，理论和实践之间存在明显的差距。对于希望探究这种差距的人来说，至少存在两种不同的途径。一条途径是详细研究管理会计的传统技术方法，发现其与现实管理需要的不符合，并指出改进的方法建议，例如卡普兰和他的同事们的研究试图通过扩展传统管理会计技术方法体系来包容当今世界性市场的竞争性和制造技术进步的 latest 发展，他们实质上在寻找“最好的工具”。斯卡蓬斯教授把这种观察历史的角度称作“in management accounting”。另一条途径是重新评价和认识管理会计的理论，一些学者正在调查管理会计的实践，试图在更宽的组织和社会的背景下（而不仅是简化的经济模型）理解管理会计技术和方法的应用。斯卡蓬斯教授把这种研究管理会计发展的角度称作“on management accounting”。

由于《相关性消失》这部著作对中国管理会计学界的巨大影响，为了更好地理解当今世界的管理会计实践，推动未来的管理会计研究，有必要对其中某些偏激观点进行澄清。笔者希望通过这篇文章，阐述自己的一些思考和学习心得，就教于各位同行。笔者对于管理会计发展历史的基本看法是，历史发展虽然有波澜起伏，但是总体上是延续的，而不是跳跃的或者断裂的。

二、五十年代之前的历史阶段评价

在 1987 年约翰逊和卡普兰的著作《相关性消失：管理会计的兴衰》发表之前，关于管理会计发展初始轨迹的认识似乎没有太多分歧意见。根据我国早期出版的各种管理会计教材，看法基本一致，认为“以泰罗的科学管理学说为基础形成发展起来的标准成本系统，是管理会计的雏形。……本世纪 50 年代以来，进一步丰富发展成现代管理会计。”

卡普兰在 1982 年出版的《高级管理会计》（第 2 版）（中译本第一章 7-9 页）中有关管理会计发展的历史阶段划分采用了亨格伦 1975 年²的提法，应该可以代表当时学术界的共识。

为企业外部人士（如股东、债权人、法规制定机构、税务机关）提供财务报告的财务会计有着悠久的发展历史。相对而言，管理会计则是一门新兴的学科。成本会计是现代管理会计系统的最初形式。它最初是为了满足财务报告的需要而产生的。为了对外报告的需要，必须对成本进行分配，使与产品相关的费用能够在已销产品和存货之间区分开来。成本会计所强调的，是以客观、明确的方法对全部成本进行分配。人们总是在争论哪种分配方法更“准确”或更“公允”，并相信理论研究最终能提供一种计算特定产品实际成本的方法。Horngren（1975 年）称这一时期为寻求“真实成本”或“绝对真实成本 absolute truth”时期。

¹ 参见《相关性消失》第一版前言

² 由于资料来源的限制，我们无法获知亨格伦 1975 年提法的准确出处。

到了 50 年代和 60 年代, 会计师们逐渐发现, 经营管理者十分重视为财务报告目的而计算的产品成本。……随着对成本会计数据在企业内部用途的认识, …… 人们开始认识到, 应当采用不同于对外报告所使用的方法来记录成本数据, 以供内部使用。…… 没有一种对所有决策都同等重要的成本分配方法, 这就是管理会计的起点, 其重点在于成本分配是为了满足内部决策和需要, …… Horngren 将成本会计的这种服务对象的调整或成本会计的决策模型方法称为“条件真实法 conditional truth”。

在上述观点发表 5 年之后, 卡普兰及其同事向传统共识发出了挑战, 他们提出, 管理会计体系形成的时间起点应该提前到 20 世纪初, 因为, “今天使用的所有管理会计技术实际上在 1925 年就已经全都开发出来了”。而 30 年代以来, “成本会计对成本管理失去相关性”, “今天的管理会计信息, 被组织的财务报告系统的程序和循环驱动, 太滞后、太综合, 破坏了对管理者的计划和控制决策的相关性”。

其实我们仔细阅读卡普兰在 1982 年引用的 Horngren 的管理会计历史阶段观, 不难看到, 30 年代以来会计学术界和实务界对财务会计准则体系的重视, 影响了会计信息的内部功能, 导致会计信息与管理需要的“不相关”, 这些观点并不是卡普兰们的首创。实际上正是因此, 才会有“不同决策问题使用不同成本信息”的“条件真实观”提出, 因为最重要的不同决策问题首先是外部投资人决策和内部管理决策的差异, 然后才是内部不同决策和控制问题的差异。换句话说, 正是由于人们认识到直接依靠财务会计准则约束的信息体系不足以支持内部管理的需要, 才推动了当代管理会计体系的形成。

那么, 围绕这段历史对传统观点挑战, 我们认为《相关性消失》除了强调基于财务报告信息的管理会计不合时宜需要变革之外, 还希望表述以下主张:

第一, 建立独立于财务会计体系的管理会计信息系统。

50 年代以来的管理会计体系, 虽然强调和财务会计体系信息特征的种种差异, 但是, 由于成本-效益考虑, 几乎所有的组织, 都是在财务会计信息基础上, 根据管理需要对信息作某些调整(如区分变动成本和固定成本、共同成本和专属成本, 加入考虑沉没成本或机会成本等), 获得管理会计信息的。而卡普兰们希望建立完全独立的两套系统为各自的目的服务。因此他们非常推崇 20 年代之前的实践, 当时实行的正是管理会计与财务会计相互分离的系统。但是 30 年代以后, 成本会计概念的形成将资产负债表和利润表联系起来, 并提供了内外服务使用同一套信息系统的可能性。卡普兰们虽然承认这种做法在当时具有合理性, 但是希望在信息技术高度发展的今天可以改变。

第二, 提倡实地研究去发现实践的创新。

约翰逊和卡普兰比较看重 20 年代之前管理会计实践的另一个方面, 就是当时技术方法的演进和创新都是由实际工作者(而不是学者)提出和完成的, 无论在早期的纺织工厂、铁路、钢铁公司还是金属加工企业以及后来的杜邦、通用公司的实践, 推动技术进步的是工程师、企业家和经理人员。而 30 年代之后, 主导理论和方法发展的力量转变为学者, 《相关性消失》严厉批评他们的工作脱离了实际的需要。根据哈佛商学院重视案例教育的传统, 以及 80 年代初卡普兰积极宣传的实地研究方法, 他们希望从实践中找到支撑美国制造业应对国际竞争的创新方法, 扭转 70 年代以来美国公司跟在日本经验后面亦步亦趋的颓势。当时作业成本法和平衡计分卡等创新方法已经呼之欲出, 《相关性消失》为新方法的宣传和推按提供了必要的舆论准备。

如果根据“矫枉必须过正, 不过正不能矫枉”的逻辑, 为了扫除创新可能遇到的障碍, 克服实际工作者存在的保守习惯, 约翰逊和卡普兰做出比较激烈的“颠覆传统式”的议论, 本来也无可厚非。但是从学术研究的角度而言, 认定一个学科的形成, 必然有一些公认的标志。这些标志应该包括与相关学科领域的适当界定、具有特定的研究方法和特定的研究内容等, 作为应用性的学科, 构成该领域的基本概念和方法应该得到实务界比较普遍的认同和相当程度的推广。因此笔

者认为,主张 50 年代是管理会计形成学科体系时期的传统观,还是比较客观和有依据的。

三、八十年代末之前的历史阶段评价

如前所述,卡普兰等学者从管理会计技术方法创新的角度,认为八十年代之前的这一段历史是管理会计停滞不前的时期。而斯卡蓬斯认为,“经过过去四十多年的发展,管理会计已经发展成为企业管理者的有效工具和教学科研的学术领域。”在他的《发展回顾》(Scapens R. W., 1991)中对这一阶段的管理会计研究做了比较详细的回顾和总结。笔者根据《相关性消失》和《发展回顾》两部著作提供的资料¹,认为这一段历史是理论界和实务界对管理会计理论基础和实践发展规律认识逐渐深化的时期,管理会计历史的发展非常符合认识逻辑。下面分两段作简要概述。

50 年代-70 年代初:构建“更接近于真实”的决策模型的努力

上个世纪 50-70 年代的研究受到最多的批评,似乎是“劳民伤财”,制造了许多没有应用的模型工具。但是笔者仍然认为这一时期有其存在的历史意义。

早期的管理会计知识体系不仅积累了 20 世纪之前企业实践中创造的众多利用会计信息进行管理控制的工具,而且吸收了当时微观经济学边际分析的模型和方法。但是当时运用的模型非常简化,建立在线性关系和确定性假设基础上,与现实世界存在显然的不一致。在 50 年代后期到 70 年代初,为了使提出的决策模型更加符合实际,学者们进行了一系列的理论基础的扩展,他们提出的各种决策模型,基本上都是试图扩展传统的线性和确定性的前提假定,除了使用非线性模型之外,在模型中引入不确定性,引入随机变量的概率分布,引入统计方法和复杂的运筹学技术。由于大量有数学和工程背景的学者(如卡普兰本人)加盟,形成了管理会计领域的一个研究高潮,产生了大量的复杂决策模型和研究文章,其中一部分(经济订货量、线性规划等)还写进了教材,进入了职业考试的范围。

人们普遍承认,60 年代中期,现代管理技术(包括运筹学)伴随着极大的狂热受到关注,而十年之后,那些技术显然被产业界完全忘记了。这引起管理会计领域的第一次反思,针对理论²和实践的脱节,出现了很多问卷调查的文章,试图发现现实世界中各种管理会计技术方法使用状况和原因。这一场反思可以看作信息经济学引入管理会计的导论。

由此可见,如果没有简化模型,就不会有扩展研究;而如果没有大量复杂模型的出现和被废弃,就没有对管理会计技术在实践中进行“效益-成本权衡”的理解。所以这一时期的研究是不可能从管理会计发展历史中被剪掉的。

70 年代-80 年代:管理会计的信息成本和行为研究

经过 70 年代的反思,人们普遍承认“管理会计理论和实践之间存在脱节现象”,斯卡蓬斯(Scapens R. W., 1991)指出,研究者对前 20 年间提出的各种模型应用不足的问题思考可以概括为两个主要的方向,一个是理论研究方向,另一个是实践研究方向。

根据笔者的理解,所谓理论研究的方向,是 50-60 年代决策模型研究的继续,它们在信息经济学和代理理论的支持下,构建有关选择会计系统决策的数学模型,模拟决策者(信息评价者)选择具有成本和收益不确定性的会计系统的过程。信息经济学研究的一个普遍性结论是,“一个备选的成本系统是否优于另一个,本质上取决于背景问题。”这个结论意味着适当的会计技术被确定仅仅是在特定的决策环境中,尤其要考虑该决策相应的信息的特定成本和收益。这就是“有成本的真实(costly truth)”方法。“有成本的真实”意味着即使真实能够达到(即想要的会计系统能够确定),它也会根据信息成本和收益改变其状态。真实,在这个意义上,是规范地确定的

¹ 这两部著作虽然重点不同,观点各异,但提供的历史资料是基本一致的。

² 主要指的是教科书中推荐的技术方法。

会计系统（即在给定全部相关成本和利益时，这样的系统应该被用来提供信息）。

信息经济学对管理会计研究的另一个重要贡献是它鼓励研究者把信息系统选择和信息系统设计区分开来。以前的研究者全都专注于设计问题，这已经导致新的越来越复杂的技术连续不断地产生出来。然而，对信息系统选择问题的认识使得一些研究者去追究实际应用某项管理会计技术的成本和收益，特别是检验简单或复杂模型的相对优势。信息经济学研究者的成果指出，没有人能够做出普遍适用的处方。管理会计的传统体系虽然可以提供在某些情况下有用的技术，但是未必能提供最好实践的基础。因而不必批评实践者不实施学者们推介的某些方法。

由于信息经济学模型是规范模型，它的宗旨是要表明信息系统“应该”如何被选择。因此即使是它的主要提倡者也承认，有太多的变量需要识别，它的复杂程度超过能够处理的水平。因此，简单与复杂模型成本/收益比较研究的一个显然的后果是，出现了一系列的研究更加关注特定实践原因的解释，而不是作出“应该如何”的规范命题。这就是研究“管理会计理论和实践之间存在脱节现象”的实践研究方向。

对管理会计实践行为解释的探寻代表了管理会计研究的一种本质性的变化，并进而形成了一种新的管理会计研究流派，过去定量研究的管理会计学者一直关心决策过程，而80年代以来控制过程正在成为重要的中心问题。研究者认识到需要经验研究去检验观察到的现象（如某些方法是否被使用及其效果）出现是否与某些特定的环境条件有关联。研究者开始更多地使用问卷调查、实地/案例研究方法，并开始构建行为的实验去研究代理模型引发的某些问题。

综上所述，这一时期一方面承继了扩展经济学理论基础的决策模型研究，将信息成本概念引入数学模型，成为以后分析性研究的基础；同时由于规范理论预言了决策行为的权变因素，引起行为研究的经验检验，使得管理会计研究关注的重心，从决策领域向行为控制领域扩展，这提供了今天丰富多彩的管理会计经验研究的基础平台。所以，这一时期的管理会计研究显然具有承上启下的历史意义。

四、90年代以来的管理会计发展阶段的历史评价

伊特纳和拉克尔在2001年发表的《管理会计的经验研究评价：基于价值的管理观》（Ittner & Larcker, 2001）（以下简称《IL综述》）指出，过去二十年已经见证了管理会计实践相当显著的变化。它认为80年代中期开始，管理会计不再仅限于计划和控制，而是更为重视过程，更强调减少业务过程的浪费，关注质量、作业、处理等非财务环节；90年代中期开始，管理会计从传统的强调面向财务的决策分析和预算控制，发展到包含更多战略的方法，这个时代引入了一系列强调促进价值创造的“新”的管理会计技术，包括开发对经济成功具有前导性和滞后性指标的平衡计分卡、主张接近于股东回报的经济增加值指标计量、提供有关战略性不确定性当前和预期状态信息的战略管理会计系统等。

《IL综述》认为，与管理会计实践发展相对应，90年代以来的管理会计研究中也出现了类似的趋势，预算和财务控制技术的经验研究正在让出空间，以发展有关各种“新”技术（如作业成本法、平衡计分卡、战略会计和控制系统、经济价值业绩计量等）的研究。

由此可见，《相关性消失》对管理会计的实践和理论研究确实产生了重大的影响。

《IL综述》认为，这一时期管理会计研究表现了三个显著特点：其一是管理会计研究受实践演变的强力推动，研究聚焦于实践者关注的问题，这说明80年代到90年代初对管理会计研究与管理关注不相关的批评，已经受到管理会计研究者的重视，并努力加以改正。第二个特点与上述特点相联系，可能显示了这一阶段研究的不足，即聚焦实践的趋势产生了一种管理会计文献的流行性（a faddish nature），许多文章纯粹被某个实践主题在商业性报刊上受到关注的程度所驱动，而很少努力将这种实践放在更广阔的理论背景之中探讨其原理和规律；第三个特点也许有更长时

间的历史，这就是管理会计研究样本、研究方法和研究所依据理论的多样性，从而造成管理会计研究很难形成普遍性结论。

根据笔者近年来有限的观察，对上述时期特点有些不完全相同的认识，阐述如下。

（一）理论研究关注实践

笔者赞同近年来管理会计研究与实践结合比较紧密的描述，不过笔者认为这不能简单看作对批评的回应性改正，而是管理会计作为应用性学科发展的必然趋势。如前所述，管理会计发展经过了“简化——复杂化——缺少应用——反思——成本效益研究——行为研究”的过程，一直追求着“理论指导实践，解释和预测实践”的学术理想，因此，管理会计研究聚焦于实践关注的问题，是管理会计理论在实践中发挥作用的必要条件，也是研究者理解和解释管理会计行为规律，从而推进理论研究的基础，这应该被认为是学术界积极的而不是被动应对的行动。

观察近十几年我们看到的经验研究文献，确实有比较多的研究内容涉及新的制造环境（如适时制和全面质量管理体系背景）、新的组织结构（如团队运行背景）、新的技术方法（如作业成本法和平衡计分卡）、新的会计领域（如客户、供应商会计）等，而且有不少文献使用实地研究的方法，表现出许多新的面貌。不过从主流学术刊物发表的文章看，这些研究新环境下新主题的很多文章还是继承了代理理论研究时代对组织行为的关注和权变理论的影响，它们关注组织内外的因素对组织选择管理控制系统行为的影响，关注为什么相同的技术方法在不同的组织中会产生不同的效果，而不是指望发现某个“最好的方法”能适用于一切的组织环境。正如佛斯特和杨（Foster & Young, 1997）所说，学者和咨询公司的本质区别在于，研究者在聚焦与实践有关的问题时，不是为了给某个特定的组织提供立竿见影的建议，而是为解释和预测什么样的组织将采用什么具体的措施和方法而构建理论的框架，研究者应该关注影响组织行为的基础性力量，而不是简单描述组织如何运作的“临摹者copier”。

至于研究中的“跟风”现象，可能任何历史时期都会存在，不过它不会影响“潮流引领者”的行为，因此不至于成为历史时期的标志性特征。某些曾经“热”的研究问题没有探讨充分，就因其他主题出现而消失，可能是解决的时机尚未成熟。事实上如“预算”、“业绩评价”等主题，会反复地成为研究热点，因为只要实践中这类管理活动存在，相应的管理方法和管理行为就会随着各种因素的变化，提出不同的问题，引起学术界的关注。

（二）经验研究重视理论

根据笔者的观察，近十几年的管理会计经验研究有更为明显的重视理论基础的趋势¹。例如80年代的经验研究主要依据经济学理论，在解释某些现象遭遇困难之后，更多的学者通过引入社会学、心理学、战略管理和组织理论，寻求新的解释途径。根据谢尔茨的《北美90年代管理会计研究》（Shields, 1997）以及斯卡蓬斯和布罗姆维奇（Scapens & Bromwich, 2001）《管理会计研究：第一个十年》中的统计（表1），被回顾的文章中没有明显理论基础的分别只占总量的12%和34%。

表 1：研究的理论基础

研究依据的理论基础（根据原文分类项目）	美国（%）		英国（%）	
经济学	54		24	
社会学	6	6		20
社会理论			7	

¹ 经验研究重视理论基础的现象也表现在财务会计和管理学等研究领域。

权变理论			6	
制度理论			4	
文化理论			3	
心理学	10	10		3
心理学和行为科学			3	
组织行为	12.5	26.5		16
组织理论			9	
生产经营管理（运行管理）	11		3	
战略管理	3		2	
管理控制理论			2	
历史学		0.6		
其它			3	
无明确理论	12		34	

这种趋势再次提示我们，经验研究决不是抓一把数据就可以做研究的，经验研究的成就在很大程度上依赖于研究者的理论功底和规范研究的水平，否则不可能提出的中肯的假设，也很难对统计证据做出有说服力的解释。这一点对于正在开始形成“经验研究热”的中国学者特别值得重视。

（三）经验研究的分散性

经验研究过程和结果的分散性是随着经验研究的积累而显现出来的。根据笔者的观察，近年来，管理会计研究样本、研究方法以及研究所依据理论的多样性和结论的分散性，确实引起研究者更多的关注，出现了一批文献研究的文章。有些学者试图提出某种理论框架来整合不同的研究成果，如《IL综述》(Ittner & Larcker, 2001) 就希望把一大批文献纳入“价值管理”的框架。有些学者通过分析不同研究流派依据的不同理论基础或不同研究方法，试图发现整合不同研究成果的困难和克服困难的途径，例如科瓦列斯基等人(Covaleski et al., 2003)对预算研究的回顾，从经济学、社会学、心理学三种理论视角，探讨了不同理论背景的预算研究文献在研究内容、分析层面、理论假定、变量设定和因果模型等方面的差异，提出了有选择集成研究四条原则；而卢卡和戈兰龙德(Lukka, K., & M. Granlund, 2002)则借用美术的术语¹，根据研究方法和论证风格，以及认识的兴趣²和成果价值等标准把所搜集到的80年代到90年代有关ABC的研究成果分为三种流派（genres）：咨询研究流派、基础研究流派和批评研究流派，他们主张，加强不同流派之间的沟通以促进积累知识，消除分歧。有些学者通过对不同文献所采用的技术方法进行分类，试图解释结果差异产生的原因，例如格丁和格瑞弗(Gerdin & Greve, 2004)通过分析战略管理会计领域使用的不同权变匹配模式的分类框架，讨论如何进行基于不同匹配模式的发现之间的比较；而瓦戈纽和佩珀尔(Vagneur & Peiperl, 2000)从“业绩评价模式”这个概念的量化过程的技术角度，探讨不同的变量类型对统计结果可能产生的影响。

¹ 也就是说不是根据作者及其身份分类，而是根据作品特征分类，虽然某些流派有相对固定的作者圈子。

² 该文作者根据 Habermas 1975 年的定义区分认识的兴趣。 详见原文。

另外值得关注的是近年来的经验研究中,对因素之间关系的探讨更为深入,例如不少文章中对研究关注的两个主要因素之间是否存在某个第三因素起着中介作用(mediation)或者调节作用(moderation)进行检验,还有一些研究使用结构性方程模型(structural equation model, SEM)检验多个变量之间的复杂关系。另外也有一些研究对所关注的某些因素的内生性和外生性进行分析和检验,从而寻求对感兴趣现象的更本质规律的认识。

笔者认为,在研究逐渐扩展和深化的过程中,出现研究方法和结果的分散性是很正常的,随着研究的不断积累,人们可能逐渐从中聚合出更为本质和规律性的认识。在这个过程中,学术界的沟通和经验证据的积累是十分重要的,我国学者应该更好地学习国外同行的研究成果和经验,积极参与管理会计研究的国际合作。

参考文献:

- [1] 余绪缨,《管理会计》,辽宁人民出版社,1995年第一版,10-11页
- [2] [美]罗伯特·S.卡普兰著,《高级管理会计》(根据英文1982年第2版译出),钟伯江、刘志山、文光伟译,中国商业出版社,1989年10月第一版
- [3] Covalleski, M. A , J.H Evans III, J.L Luft, and M D Shields. 2003. Budgeting Research :Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Journal of Management Accounting Research, vol.15: 3-49
- [4] Foster, G. & S.M. Young. 1997. Frontiers of Management Accounting Research. Journal of Management Accounting Research :3-61
- [5] Gerdin, J. & J. Greve. 2004. Forms of contingency fit in management accounting research —a critical review. Accounting, Organizations and Society 29:303 - 326
- [6] Ittner, C.D. & Larcker, D.F. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. Journal of Accounting and Economics, vol.32 : 349 - 410
- [7] Johnson H. T. & R.K. Kaplan. 1987. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. 1987(1st ed.). Boston, MA: Harvard Business School Press.
- [8] Luft, J. L. 1997. Long-term change in management accounting: perspectives from historical research. Journal of Management Accounting Research, vol.9 : 163-197.
- [9] Lukka, K., and M. Granlund. 2002. The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. Accounting, Organization and Society, 2002:165-190
- [10] Scapens, R.W. 1991. Management Accounting: A Review of Contemporary Developments. (second edition 1991; first edition 1985). London, Macmillan World Publishing Corp.
- [11] Scapens, R. W., and M. Bromwich. 2001. Management Accounting Research: the first decade (Editorial Report). Management Accounting Research,12: 245-254
- [12] Shields, M. D.1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. Journal of Management Accounting Research.1997: 3-61

- [13] Vagueur , K., & M. Peiperl. 2000. Reconsidering performance evaluative style. Accounting , Organizations and Sodiety : 511-525

Evaluation of Several Phases in the Development of Management Accounting

ZHANG Chaomi

Abstract: This paper discusses three considerable issues, which is left by the <Relevance Lost>, about evaluating the development of management accounting. The first issue is to confirm the period in which management accounting discipline formed, the second is how to evaluate the several decades after that, and the third is how to evaluate the development of the practice and research of management accounting in the nearly twenty years after <Relevance Lost> is published. It is obvious that <Relevance Lost> has promoted the practice and research of management accounting, but its opinion upon the history of management accounting is questionable. The author of this paper believe that the history is continuous but not discrete or jumping, although the process is sometime devious. The theory foundation and practice rule will be more and more understood in academies and enterprises, alone with the development of the practice and research, and the development of management accounting is affirmatively subjected to cognition logic.

Key words: management accounting's developing history, theory, practice, technique, behavior

作者简介: 张朝宓, 南京大学会计学系教授

地 址: 南京汉口路 22 号南京大学商学院 (邮编: 210093)

电 话: 025-83596538 (0)

电 邮: yunzhsh@public1.ptt.js.cn